



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13808.005209/96-13
Recurso n° 154.566 Voluntário
Acórdão n° 1401-00037 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de maio de 2009
Matéria IRPJ e OUTROS - Exs.: 1992 a 1993
Recorrente CONSTRUTORA AUGUSTO VELOSO S.A.
Recorrida DRJ-SÃO PAULO/SP

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1991, 1992

Ementa: GLOSA DE DISPÊNDIOS COM ASSISTÊNCIA TÉCNICA DE OBRAS, OBRAS EM ESTUDO E CONCORRÊNCIA

O auto de infração não foi instruído com a coleta de elementos que se contraponham aos fatos registrados. Caberia à fiscalização ter aprofundado sua investigação, intimando o contribuinte para esclarecer a razão de a contrapartida contábil dos dispêndios ter sido lançada em conta de resultado. Incabível a manutenção da glosa.

GLOSA COM IMPLANTAÇÃO DE ESCRITÓRIO NO EXTERIOR

O atuante não infirmou a documentação apresentada pelo contribuinte, nem instruiu o lançamento com a coleta de elementos que informem reprovação daquela documentação, nem com elementos que comprovem a inveracidade dos fatos contábeis registrados com base em tal documentação.

Por outro lado, embora as despesas tenham incorrido em 1992, antes da instituição do regime da tributação da renda das pessoas jurídicas em bases universais (exceto quanto aos resultados auferidos em operações de hedge em bolsas ou fora delas), nem por vestígio essa questão foi suscitada pelo atuante.

Glosa que não se sustenta.

GLOSA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA DE OBRIGAÇÃO DE DAR UNIDADES A CONSTRUIR EM PERMUTA DE IMÓVEL

Se o contribuinte permutante já recebeu seu direito (o imóvel) e só tem a obrigação de dar (unidades imobiliárias a construir), ainda que fosse o caso de se apurar lucro, este não seria transferível para resultados de exercícios futuros. Descabida, pois, a alegação da fiscalização de que a variação monetária da obrigação de dar, compondo o custo de produção, deveria ser

transferida para a conta de resultados de exercícios futuros, ao invés de ser transferida para conta de resultado.

Como o imóvel recebido em permuta e que irá compor o custo de produção deve ser objeto de correção monetária ativa (contrapartida: receita de variação monetária ativa) enquanto mantido no estoque, a contrapartida da obrigação deve constituir despesa de variação monetária passiva.

Ademais, tratando-se de permuta sem torna, sequer é caso de o contribuinte apurar lucro, não havendo sentido em se lançar a contrapartida da variação monetária da obrigação em resultados de exercícios futuros.

Incabível a glosa da despesa de variação monetária passiva.

GLOSA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA EM PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL

Tendo sido pago à vista o preço do imóvel objeto da promessa de compra e venda, descabido o registro de variação monetária passiva.

Glosa mantida.

GLOSA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA DE CSLL NÃO PAGA NO VENCIMENTO

Não tendo sido paga a CSLL no vencimento, o valor da atualização monetária da mesma é indedutível, nos termos da legislação vigente no ano-calendário de 1992, ainda que o principal tenha sido depositado judicialmente.

Glosa mantida.

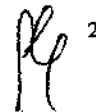
RESERVA DE REAVALIAÇÃO DE IMÓVEIS INCORPORADA AO CAPITAL SOCIAL – PRESENÇA DOS PERITOS NA ASSEMBLÉIA

A “condição legal” para que o valor de reserva de reavaliação de imóvel incorporado ao capital social não seja tributado nesse momento é o valor da reavaliação estar fundado em laudo elaborado por três peritos ou por empresa especializada, nos termos da lei societária.

A presença dos peritos ou da empresa especializada na assembleia deliberativa da capitalização da reserva não é requisito legal para a não tributação daquele valor no momento de sua incorporação ao capital social.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.


ACORDAM os Membros da Quarta Câmara, Primeira Turma Ordinária da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso quanto à exigência relativa à glosa de despesas operacionais (item 1 e 2 do auto de infração), a exigência fiscal relativa à glosa de variações monetárias passivas da obrigação para entrega futura de imóvel dado em permuta e a exigência fiscal relativa aos valores de reserva de reavaliação incorporados ao capital. Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso no tocante à exigência relativa a glosa dos valores de CR\$ 4.056.000,00 e CR\$ 4.267.250,00 referentes a variação monetária passiva da obrigação assumida na alínea “B” da cláusula 1ª do contrato particular de promessa de venda e compra e

 2

outras avencas. Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso no tocante à glosa da atualização monetária da CSLL não paga, vencido o Conselheiro Marcos Shigueo Takata (Relator), Hugo Correia Sotero e Silvia Bessa Ribeiro Biar. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA - Presidente

MARCOS SHIGUEO TAKATA - Relator


ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA - Redatora Designada

EDITADO EM:

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes e Carlos Alberto Gonçalves Nunes.

Relatório

Trata-se de autuação para exigência de IRPJ, ILL, CSL, multa de ofício e acréscimos legais, totalizando 2.111.734,47 UFIR, conforme autos de infração e demonstrativos de fls. 01 a 51, decorrente de constatação de custos, despesas operacionais – despesas indedutíveis, despesas financeiras – fase pré-operacional, glosa de variações monetárias passivas, reavaliação de bens com inobservância dos requisitos legais.

Para tanto, o autuante lavrou os seguintes Termos de Constatação, tipificando as irregularidades cometidas pela autuada.

TERMO DE CONSTATAÇÃO nº 2 (fl. 3): A fiscalizada durante o ano-calendário de 1992, considerou como Despesa Operacional valores referentes à atualização monetária de Contribuições Sociais sobre o Lucro Líquido vencidas em 1990 e 1991, mas não pagas; a dedução de tais valores atinentes à atualização de Contribuições não pagas, esbarra nas disposições legais, tornando-se imperativa a formalização de exigência fiscal no campo do IR – Regime de Base-, incidente sobre o lucro real reduzido indevidamente pelos valores lançados contabilmente. Os seguintes valores foram apurados (fls. 03):

1.1.1.1.1 Conta: 330.105.050.0005-VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS

	Cr\$
31/1/92 -	40.222.630,37
28/2/91 -	60.284.928,74
31/3/92 -	56.594.250,11
30/4/92 -	66.752.266,36
31/5/92 -	96.194.078,46
30/6/92 -	104.051.293,96
31/7/92 -	133.799.017,00
31/8/92 -	162.655.435,00
30/9/92 -	214.695.975,00
31/10/92 -	291.911.361,00
30/11/92 -	314.132.030,00
31/12/92 -	403.191.952,00

Base legal: art. 44 da Lei nº 7.799/89 c/c arts. 147, 153, 154, 156, 254 inciso II e 387, inciso I, do RIR aprovado pelo Decreto 85.450/80.

TERMO DE CONSTATAÇÃO nº 3 (fl.12): Variações Monetárias Passivas referentes a obrigações não assumidas em permuta de imóvel e em desconformidade com disposições contidas nos art. 149, 154, 156, 157, 285, 286, 254 inciso II, 317 e 387 inciso I, todos do RIR/80 e IN 107/88.

Foram os seguintes os valores levantados:

	Cr\$
28/2/92 -	4.056.000,00
31/3/92 -	4.267.250,00
30/11/92 -	1.338.891.526,00

31/12/92 -	315.055.303,00
	Cr\$ 1.662.270.079,00

TERMO DE CONSTATAÇÃO nº 4 (fl. 14): Conforme o referido Termo a fiscalizada, em Assembléia Geral, procedeu a reavaliação de dois terrenos, no montante de Cr\$ 354.387.150,39, aproveitando-se de tais valores para aumentar seu capital social, sem entretanto, obedecer o disposto no art. 8º da Lei 6.404/76 c/c art. 3º, *caput*, do Decreto-lei 1.978/82.

Um dos imóveis reavaliados pertenceria ao ativo circulante e teria faltado a presença dos avaliadores na assembléia.

Infringência também capitulada nos art. 326, §§ 3º e 4º c/c os arts. 147, 154, 156 e 387, II, do RIR/80.

TERMO DE CONSTATAÇÃO nº 5 (fl. 15):

I. A fiscalizada durante o ano-calendário de 1992, considerou como despesas operacionais valores dispendidos com a implantação de escritório no exterior.

II. A fiscalizada durante o ano de 1991 (período base) e ano-calendário de 1992, levou em conta na apuração do Lucro Líquido e na formação do Lucro Real, à guisa de despesas operacionais, valores dispendidos com assistência técnica de obras, obras em estudo e concorrências. Tais dispêndios deveriam ter sido imputados aos custos, já que não se revestem da natureza de despesas operacionais, seja porque influenciam mais de um exercício (caso de empreitadas), seja por concorrer para o reconhecimento do lucro bruto diferido (caso de empreendimentos imobiliários).

Base legal: arts. 145, 153, 154, 156, 183, 191, 280, 285, 286, 287, e 387, inciso I, do RIR/80 e IN's 67/88, 23/83 e 84/79 (fls. 15 verso).

Tais irregularidades resultaram em crédito tributário abaixo descrito:

a) IRPJ (fl. 47) 1.706.548,45 UFIR

Base Legal: arts. 154, 157, § 1º, 173, 191 e parágrafos, 209, 221, § 7º, 253 e § 1º, 254, II e parágrafo único, 326, § 1º e 4º e 387, I, II, do RIR/80.

b) IRRF (fl. 21) 137.970,40 UFIR

Base Legal: art. 35 da Lei 7.713/88.

c) CONTRIBUIÇÃO SOCIAL (fl. 29) 267.215,62 UFIR

Base Legal: art. 2º e seus §§, da Lei 7.689/88.

Tempestivamente a atuada apresentou impugnação fls. 59 a 90 (ILL), 409 a 439 (CSL) e 776 a 827 (IRPJ), acostando cópia autenticada de documentos de fls. 836 a 1180 após a impugnação ao IRPJ; às impugnações ao ILL e à CSL acostou cópia desses mesmos documentos (fls. 99 a 408 e 448 a 775).

As alegações articuladas na impugnação são as seguintes:

DA ABSURDA CARACTERIZAÇÃO DAS DESPESAS OPERACIONAIS REALIZADAS PARA PARTICIPAÇÃO DE CONCORRÊNCIAS PÚBLICAS COMO CUSTOS

A recorrente, após transcrever conceitos contábeis de “custos” e de “despesa”, afirma que:

“Toda vez que se verificar que uma saída de recursos teve como resultado a aquisição de um bem ativável, estará caracterizado o custo; por outro lado, sempre que essa saída representar um consumo de recursos que jamais poderão ser recuperados pela empresa, surgirá caracterizada a despesa”.

É que “no caso em tela é flagrante o fato de que os recursos empregados pela impugnante jamais poderão ser recuperados na forma de aquisição de bens ou direitos realizáveis”. Menciona dois casos “a fim de que surjam claros os seus enquadramentos no conceito de despesa”: o caso de dispêndios com licitações e de contratação de serviços com assistência técnica para elaboração de projeto de realização de obra civil a ser apresentado ao setor de avaliação da Administração Pública.

Alega que, nos dois exemplos, “caso a sociedade não vença o procedimento concorrencial, jamais terá como contrapartida a aquisição de qualquer bem ou direito realizável” fato que, em seu entendimento, evidencia “o seu enquadramento no conceito de despesa”.

DA ILEGAL INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA REALIZADA PELA FISCALIZAÇÃO

Afirma que “limitaram-se as D. Autoridades Fiscalizadoras a simplesmente mencionar, na presente autuação, que os investimentos realizados pela Impugnante para participar de concorrências públicas são custos sem, contudo, demonstrar onde se encontrariam os bens ou direitos ativáveis que por ela teriam sido adquiridos em razão desse investimento”.

Segundo a recorrente “o posicionamento adotado pela fiscalização é, no mínimo, absurdo, vez que inverteu o ônus da prova que lhe cabia, pretendendo, sem qualquer amparo legal, transferi-lo ao contribuinte”.

Após transcrição do art. 333, I do CPC, além de ementa do Egrégio Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, alega que a fiscalização presumiu, sem qualquer amparo legal, que os investimentos realizados pela recorrente constituíram custos e não despesas operacionais.

Argüi que “outra não é a posição do Poder Judiciário, manifestada em inúmeras decisões do extinto Tribunal Federal de Recursos”. Aproveita para transcrever algumas ementas (fls. 785).

Transcreve, também, algumas ementas do Egrégio Conselho de Contribuintes, no mesmo sentido (fls. 786/787).

DA DESCABIDA CARACTERIZAÇÃO DAS DESPESAS OPERACIONAIS REALIZADAS PARA CONTRATAÇÃO DE EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE ASSESSORIA TÉCNICO-COMERCIAL COMO DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS

PP

6
A

A recorrente afirma que "uma vez mais, valendo-se de presunção subjetiva", que seria absolutamente vedado pelo nosso ordenamento jurídico, "pretendem as D. Autoridades Fiscais, como já foi relatado, atribuir às despesas operacionais realizadas pela recorrente para a contratação de empresa prestadora de serviços de assessoria técnico-comercial o caráter de despesas pré-operacionais e, assim, torná-las indedutíveis na apuração do lucro real do exercício de 1992". A fiscalização, em seu entendimento, teria se baseado "no nome de determinadas contas (...) para adivinhar" a natureza dos gastos nelas registrados.

Alega que essas contas, "em verdade, conforme demonstram as cópias do contrato (doc. 04-fls. 1076/1080), dos recibos e faturas (doc. 05-fls. 1082/1088) em anexo, dizem respeito à contratação de uma empresa prestadora de serviços de assistência técnico-comercial objetivando a realização de um estudo de viabilidade econômica de uma possível implantação de uma empresa de construção na Bolívia".

Após reproduzir a cláusula 1º do acima referido contrato, argumenta que "os investimentos registrados na conta "Despesas Diversas – Escritório no Exterior" concernem ao pagamento de uma prestação de serviços" fato que, em seu entendimento, "caracterizam os seus enquadramentos como despesas operacionais, vez que dizem respeito à atividade principal da Impugnante".

Prossegue argumentando que, após constatação de sua inviabilidade, "o contrato foi encerrado sem a instalação de qualquer firma no exterior" e que, assim, "todos os gastos realizados na consecução do objeto do contrato aludido correspondem a despesas atuais ...".

Após transcrever os arts. 208 e 209 do RIR/80, afirma que no caso vertente as despesas afetam única e exclusivamente um exercício, já que não teria sido instalada a empresa no território boliviano.

DA VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA COMO EQUILÍBRIO DO RESULTADO

Afirma a recorrente que, no que se refere aos valores de Cr\$ 1.338.981.526,00 (30/11/92) e Cr\$ 315.055.303,00 (31/12/92), "foi sim reconhecida a variação monetária passiva de sua obrigação, da mesma forma que foi contabilizada a variação monetária ativa de sua conta "estoque de imóveis". Teria a mesma agido de forma prescrita na legislação.

No que se refere aos outros valores: Cr\$ 4.056.000,00 (28/02/92) e Cr\$ 4.267.250,00 (31/12/92), afirma que não correspondem à contabilização de variação monetária passiva da obrigação decorrente da "Escritura de Promessa de Dação em pagamento e Outros Avenças"...(doc. 6). Representariam, sim, a variação monetária passiva de parte da obrigação assumida em "Contrato Particular de Promessa de Venda e Compra e Outros Avenças (doc. 07), celebrado em 10/02/92". E que, "tratando-se de dívida de valor, não há o que se questionar acerca de sua atualização monetária, para efeitos de apuração do lucro real".

Após tecer considerações a respeito da obrigatoriedade da correção monetária do balanço (art. 347 do RIR/80) e da correção monetária dos estoques de imóveis (Lei 7.799/89; Decreto 332/91; IN 71/88), conclui que a Fiscalização pretende fazer acreditar que não poderia a Impugnante computar os valores relativos à variação monetária passiva da sua obrigação que tem como contrapartida, em seu ativo, um imóvel.

RP

7

Prossegue argumentando que, “dado ao fato de que, por norma expressa, fazia-se à época necessário corrigir o valor nominal do bem imóvel do ativo, não há como se negar que restaria à Impugnante o direito de conhecer também a variação monetária passiva da obrigação a ele correspondente” e que a não correção dos dois lados fere o fato gerador do IR (fls. 797).

Após apresentar um exemplo de contabilização da correção monetária, afirma que “de forma alguma podemos admitir que estão corretas as D. Autoridades Fiscais” e que “é falso o argumento de que seria necessário o contrato prever a variação monetária, para que essa fosse contabilizada”. Que se trata de dívida de valor (entrega de imóvel) e não dívida em dinheiro, cuja atualização decorreria de mandamento legal e não de previsão legal (sic) (fl. 800).

DA ABSURDA EXIGÊNCIA FISCAL ACERCA DO NÃO RECONHECIMENTO DA VARIÇÃO MONETÁRIA PASSIVA REFERENTE À PROVISÃO PARA PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO-CSLL

Afirma que “a exigibilidade desta contribuição estava subjudice, em razão de ação proposta pela Impugnante, tendo sido os valores, integralmente depositados em juízo à época (doc. 08)”, e que, por este fato, está correto o procedimento adotado.

“Como justificativa legal, a D. Fiscalização aponta o artigo 44 da Lei nº 7.799/89 que, segundo sua míope visão, condicionaria a dedução da variação monetária passiva da conta de provisão para pagamento de CSLL ao recolhimento tempestivo de tal contribuição”.

Ocorre que, conforme comprovam as cópias das guias de depósito, os valores referentes ao pagamento da referida contribuição foram pela Impugnante depositados em juízo, motivo pelo qual, cumprindo as regras contábeis e legislação pertinente, procedeu ela à dedução (sic.) das variações monetárias tanto ativas (referente aos depósitos em juízo) quanto passivas (referente à provisão para pagamento de CSLL).

Desta maneira, o efeito gerado pelo procedimento contábil adotado pela Impugnante foi exatamente aquele desejado pelo legislador ao editar a norma que criava a sistemática de correção monetária de balanços, qual seja, o de espelhar fielmente a situação patrimonial da empresa”.

E que, além disso, “assim agindo a Impugnante não criou qualquer prejuízo ao Fisco, haja vista que a variação monetária ativa dos depósitos em juízo anulou qualquer efeito que poderia gerar a variação monetária passiva da provisão para pagamento da CSLL”.

Afirma que respeitou “aquilo que estabelece o artigo 176 da Lei nº 6.404/76”, procurando seguir a legislação comercial.

Caso a argumentação apresentada não seja acatada “clama a Impugnante, então, que sejam subtraídas do lucro real as receitas relativas à variação monetária ativa dos valores depositados em juízo”. Aproveita para transcrever ementas de decisões proferidas pelo judiciário e Conselho de Contribuintes (fls. 804).

DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO INCORPORADA AO CAPITAL

116

8

Afirma a interessada que as D. Autoridades Fiscais estão equivocadas. Que, embora o imóvel da Rua Pedro Taques nº 117 pertencesse ao Ativo Circulante (conta "estoque"), o imóvel da Rua João Ramalho nº 1321, encontrava-se em seu Ativo Permanente e que, por esse motivo, esta reavaliação estaria abrangida pela norma do artigo 3º do Decreto-lei nº 1.978/82.

Alega também que o prazo prescricional para a anulação de deliberação de Assembléia é de dois anos, após os quais o ato que não era perfeito passaria a ser. E que "ao invés de oferecer o valor do seu capital social aumentado à tributação, (...), poderia promover nova assembléia ...". Que se a ausência dos avaliadores na Assembléia fosse um vício insanável, a mesma haveria nascido morta, sem produzir qualquer efeito no mundo jurídico, "não podendo ensejar qualquer tributação".

Acresce que, como o imóvel da Rua Pedro Taques nº 117 não é bem do ativo permanente, e sim do circulante, à sua reavaliação não se aplicam as disposições do artigo 3º do Decreto-lei 1.978/82 e sim o princípio geral de tributação do Imposto de Renda da "Realização".

Prossegue argumentando que a recorrente cumpriu todos os requisitos do art. 3º do Decreto-lei 1.978/82, quais sejam:

- avaliação realizada por três peritos ou empresa especializada;
- que os peritos façam constar em laudo os fundamentos e o resultado da avaliação; e
- que o laudo de reavaliação seja aprovado por assembléia.

Argumenta que não se depreende da redação do artigo 3º do Decreto-lei 1.978/82, nem mesmo por lógica, que a ausência dos avaliadores em Assembléia seja um vício insanável. Que a Lei 6.404/76, ao mencionar a presença dos avaliadores, restringe-se ao caso de existirem dúvidas a serem dirimidas no que tange ao laudo de avaliação. E que "nenhuma dúvida sequer surgiu acerca do laudo de reavaliação, comprovando a desnecessidade da presença dos reavaliadores".

Complementa afirmando que não há como sustentar que, pelo fato de não estarem presentes os reavaliadores na Assembléia, o valor deva ser computado na apuração do lucro real. Aproveita para citar o Acórdão nº 107-0.406/93 do 1º Conselho de Contribuintes (fl. 813).

Por outro lado, repete que, mesmo que a presença dos reavaliadores fosse um requisito, o prazo para anulação de deliberações societárias seria de 2 (dois) anos. Transcreve o art. 286 da Lei das S.A.

Que, decorrido o referido prazo, considera-se perfeito o ato e sanadas as eventuais irregularidades nele contidas. Que o Fisco não obedeceu a esse prazo prescricional.

Alega ainda que caso não sejam acolhidos os argumentos apresentados e, mantendo-se o entendimento de que a ausência dos reavaliadores seria um vício insanável da Assembléia, haveria uma nulidade, não podendo produzir efeitos no mundo jurídico, "sendo descabida a pretensão de sua tributação".

9

No que se refere ao imóvel situado à Rua Pedro Taques nº 117, afirma que a Fiscalização está correta ao afirmar que a capitalização de reserva de reavaliação de bens do ativo circulante não estaria acobertada pelo artigo 3º do Decreto-lei 1.978/82.

Alega que, entretanto, os Fiscais chegaram, a partir desta constatação, a conclusões absurdas. Que não foi obedecido o princípio da realização, que estabelece que “somente é tributável o lucro realizado”.

Que, consoante doutrina dominante, os requisitos para que se caracterize a realização do lucro são:

- sua conversão em direitos que acresçam ao patrimônio da pessoa jurídica;
- que essa conversão se procedesse mediante troca no mercado;
- que a pessoa jurídica já tenha cumprido a obrigação que para ela nasce dessa troca; e
- que os direitos recebidos na troca tenham valor mensurável ou liquidez.

Após transcrever ensinamentos de José Luiz Bulhões Pedreira, conclui que, no caso em tela, de forma alguma obteve a recorrente qualquer lucro efetivo ao avaliar o bem de seu estoque conforme padrões do mercado imobiliário, acrescentando ao seu capital social a diferença entre esse valor e aquele contabilizado.

DA MULTA

Afirma que a multa a ser aplicada seria de 75% e não de 100% consignada na presente autuação com base na Lei 9.430/96, art. 44, inciso I.

DA DECISÃO DA DRJ

GLOSA DE DISPÊNDIOS COM ASSISTÊNCIA TÉCNICA DE OBRAS, OBRAS EM ESTUDO E CONCORRÊNCIA, LANÇADOS COMO DESPESAS OPERACIONAIS

Sobre a questão, o decisório de origem versa que cabe à recorrente comprovar que os gastos foram realizados em concorrência não vencida ou em estudos de obras não realizadas, e isto não é feito em nenhum momento. Que o autuante glosou inclusive os gastos com assistência técnica das obras. Obras, portanto, em andamento, cujos valores, sem qualquer dúvida, deveriam ter sido imputados nos custos dessas obras.

Que a recorrente não comprovou à fiscalização e não comprova, igualmente, em sua impugnação. E que não há, assim, a alegada inversão do ônus da prova, uma vez que a contabilidade faz prova a favor do contribuinte desde que os fatos registrados estejam comprovados por documentos hábeis (art. 174 do RIR/80). Que, outrossim, deve ser mantida a glosa.

GASTOS COM IMPLANTAÇÃO DE ESCRITÓRIO NO EXTERIOR – DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS

Sobre a glosa de tais gastos, lançados diretamente como despesa, ao invés de serem ativados no diferido como despesas pré-operacionais, a sentença de origem mantém a referida glosa sob os seguintes argumentos.

Acentua que os documentos apresentados pela recorrente não comprovam que não houve a implantação de empreendimento no exterior e sequer têm o condão de comprovar a própria realização de serviços. Cuida-se de meros recibos, sem quaisquer relatórios e comprovantes.

Observa que o contrato de Prestação de Serviços estabelecido entre as partes, estabelece, no parágrafo 1º da cláusula 2º que “até o dia 17 de cada mês a “Engabase” enviará ao escritório da “Augusto Veloso” a sua fatura de prestação de serviços. Nenhuma fatura da Engabase, entretanto, é apresentada pela recorrente, de modo que sequer há comprovação de que as “despesas” ocorreram, quanto menos de não são gastos ativáveis.

GLOSAS DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS:

REFERENTES A OBRIGAÇÕES ASSUMIDAS EM PERMUTA DE IMÓVEL E EM PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL

Sobre a glosa dos valores lançados em “Variações Monetárias Passivas” em contrapartida ao aumento de custo na obrigação assumida de entregar unidades construídas no imóvel obtido através de permuta, o decisório *a quo* manteve o lançamento sob os seguintes argumentos.

Não se aplicam ao caso, como quer a recorrente, as regras da Lei 7.799/89 e do Decreto 332/91, que cuida da correção monetária do balanço, e que a IN 71/88 mencionada pela recorrente não se refere a imóveis.

Que, a bem ver, os valores, indevidamente lançados como Variação Monetária Passiva são, em verdade, custos na realização desses lucros futuros. Essa é a interpretação da Instrução Normativa 107/88, corretamente invocada pelo autuante, transcrevendo-se os itens 2.2., 2.2.1., 2.2.2., 3.2., 3.2.1., 4.1. e 4.1.1. da referida I.N.

Outrossim, é equivocada a interpretação da recorrente de que o não reconhecimento da Variação Monetária Passiva implicaria majoração indevida da base de cálculo do IRPJ, já que tal valor comporia o custo da realização de lucros de exercícios futuros.

Também, mantém a indedutibilidade dos valores de Cr\$ 4.056.000,00 e Cr\$ 4.267.250,00 referentes à variação monetária passiva da obrigação assumida na alínea “b” da cláusula 1ª do “Contrato Particular de Promessa de Venda e Compra e Outras Avenças”(fls. 1.105 e 1.106), porquanto o documento de fl. 1.127, apresentado pela recorrente comprova que o valor correspondente a Cr\$ 32.500.000,00, que dá causa a tais variações monetárias, foi pago no dia 10/02 (à vista) através do C.H. 175906.

REFERENTES À CONTRIBUIÇÃO SOCIAL NÃO PAGA NO VENCIMENTO

Sobre a glosa da despesa de atualização monetária da CSL vencida e não paga, em 1990 e 1991, com apoio no art. 44 da Lei 7.799/89, o decisório de origem a mantém, sob o seguinte fundamento.

Tal dispositivo legal, vigente à época, estabelecia textualmente que “a atualização monetária dos duodécimos ou quotas do imposto de renda, das prestações da contribuição social (grifou-se) e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido somente poderá ser deduzida, na determinação do lucro real se o duodécimo, a quota, a prestação ou o imposto na fonte for pago até a data do vencimento”.

O preceito legal em questão, ao vedar a dedução de atualização monetária de tributos não pagos, não contém exceção. Por conseguinte, o fato de haver depósito judicial reforça a indedutibilidade, pois ele suspende a exigibilidade do crédito tributário, ficando à disposição do juízo, enquanto não definitivamente solucionada a questão. E que, malgrado a recorrente alegue ter contabilizado e tributado a variação monetária ativa dos depósitos judiciais efetuados, não comprova documentalmente tal fato, com o que se nega a subtração dessas receitas do lucro real.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO DE IMÓVEIS INCORPORADA AO CAPITAL

O decisório *a quo* mantém a exigência sobre tais valores, em síntese, sob o seguinte argumento.

O art. 8º, § 1º, da Lei 6.404/76 é bastante claro ao estabelecer que os peritos “estarão presentes à assembléia que conhecer do laudo, a fim de prestarem as informações que lhe forem solicitadas”.

E o art. 3º do Decreto-lei 1.978/82 estabelece:

Art. 3º A incorporação do capital da reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento do valor de bens imóveis integrantes do ativo permanente, em virtude de nova avaliação com base em laudo nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada na determinação do lucro real. (grifou-se).

Portanto, só não será computado no lucro real a incorporação ao capital, da reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento de valor de bens imóveis integrantes do ativo permanente, se a Assembléia que decidir pela incorporação for realizada conforme preceitua o art. 8º da Lei de S.A., vale dizer, com a presença dos avaliadores na Assembléia.

A questão em debate é tributária. Não se está pleiteando a anulação da assembléia. Apenas se afirma que, só tem a consequência tributária prevista no art. 3º do Decreto-lei 1.978/82, caso a Assembléia realizada preencha as condições previstas no art. 8º da Lei de S.A. Mesmo não sendo nula de pronto, mas sim anulável, como o art. 3º do Decreto-lei 1.978/82 condiciona ao art. 8º da Lei das S.A., a consequência tributária ocorre. Qual? A de que deverá ser computada no lucro real a referida incorporação.

Ademais, o art. 326, § 4º, do RIR/80 (Decreto 85.450/80) estabelece que “se a reavaliação não satisfizer aos requisitos deste artigo, será adicionada ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real”.

E, se o Decreto-lei 1.978/82 dispõe expressamente sobre a não tributação da incorporação ao capital social da reavaliação de bens do permanente, desde que atendidos os requisitos legais, significa que, no caso da reavaliação de bens do circulante, esse valor deve

PP

ser acrescido ao lucro real, por falta de previsão da legislação tributária quanto a sua não inclusão.

MULTA DE OFÍCIO

Sobre a multa de 100%, o decisório *a quo* reduz seu percentual a 75%, como argüi a recorrente, porquanto o art. 44, I, da Lei 9.430/96 reduziu a 75% (setenta e cinco por cento) o percentual da multa nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata. E que tal dispositivo, conforme ADN COSIT 01/97, aplica-se, inclusive, a atos e fatos pretéritos não definitivamente julgados.

ILL

Porquanto a recorrente é uma S.A., conforme fl. 21, a sentença *a quo* afasta a exigência do ILL, na conformidade da Resolução 82/96 do Senado Federal, que suspendeu, em parte, a execução do art. 35 da Lei 7.713/88, no que diz respeito à expressão "o acionista" nele contida.

CSL

Por fim, verte juízo de procedência do lançamento referente à CSL, já que as infrações relativas ao IRPJ ocasionam insuficiência na base de cálculo dessa contribuição (art. 2º, §§, da Lei 7.689/88 com a redação dada pela Lei 8.034/90).

No recurso voluntário, a recorrente, em síntese, reitera as alegações articuladas na peça impugnatória, exceto quanto à multa de ofício e ao ILL, em relação aos quais o órgão julgador *a quo* deu procedência à impugnação.

Após o prazo para interposição do recurso voluntário, a recorrente trouxe aos autos, junto com os memoriais, documentação em que procura demonstrar que houve equívoco da recorrente ao dizerr que um dos imóveis reavaliados era do ativo circulante (estoque), e que, a bem ver, o imóvel referido é do ativo imobilizado. Houve erro na identificação do imóvel, pois o reavaliado é o da Rua Pedro Taques nº 117, imobilizado, e não o da Rua Pedro Taques nº 113, este, sim, do circulante.

Com isso, abriu-se vistas à Procuradoria, que se manifestou contra a juntada da referida documentação, por não capitular nenhuma das hipóteses do art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/72.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS TAKATA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

GLOSA DE DISPÊNDIOS COM ASSISTÊNCIA TÉCNICA DE OBRAS, OBRAS EM ESTUDO E CONCORRÊNCIA, LANÇADOS COMO DESPESAS OPERACIONAIS

Princípio com o exame da questão da glosa dos dispêndios com assistência técnica de obras, obras em estudo e concorrências, lançados em conta de despesas operacionais, sob o argumento de que deveriam ter sido ativados, por influenciarem evidentemente na formação do resultado de mais de um exercício.

A alegação da recorrente em sua defesa é a de que os registros contábeis retratam a realidade do fenómeno ocorrente, qual seja, a de que tais dispêndios foram lançados diretamente em conta de resultado, por se tratar de gastos relativos a participações em concorrências não prosperadas (não vencidas). Ademais disso, articula-se o argumento de que há inversão do ônus da prova, que competiria ao atuante fazer.

Ao compulsar os autos, noto que a alegação do atuante para a glosa de tais dispêndios figura nos incisos II e III do Termo de Constatação n.º 5 (fls. 15 e verso). Figura em tais incisos e a tanto se limita. O inciso II se reserva a descrever que a recorrente levou tais dispêndios à conta de resultado de despesas operacionais. O inciso III o transcrevo:

“Ora, tais dispêndios deveriam ter sido imputados aos custos, já que não se revestem da natureza de despesas operacionais, seja porque influenciam mais de um exercício (caso das empreitadas), ou seja por concorrer para o reconhecimento do lucro bruto diferido (caso dos empreendimentos imobiliários).

Desta maneira são indedutíveis do lucro real, a título de despesas operacionais;”

Nada há nos autos, além de tais alegações do atuante, para a glosa dessas despesas. Vale dizer, o atuante não instruiu o auto de infração com a coleta de elementos que se contraponham aos fatos registrados. Para derruir a presunção de veracidade desses fatos, caberia ao atuante ter aprofundado sua investigação, por ex., intimando a recorrente para esclarecer a razão de a contrapartida contábil dos dispêndios ter sido lançada em conta de resultado, como despesas operacionais, ao invés de ter sido ativada, seja por imputação aos custos (como redutora de resultados de exercícios futuros), seja como ativo diferido.

É nítida a insuficiência da instrução da atividade administrativa ativa para o lançamento, para que a glosa pudesse prosperar – é o que a doutrina italiana chama por instrução primária, que compete à autoridade administrativa ativa, em contraposição à chamada instrução secundária que orienta o processo administrativo no plano do litígio.

Nessa toada, dou provimento ao recurso sobre essa questão.

GASTOS COM IMPLANTAÇÃO DE ESCRITÓRIO NO EXTERIOR – DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS

A recorrente argumenta que os dispêndios em causa foram lançados contra despesas operacionais, porquanto o projeto em análise fora idealizado, tentado e abandonado no próprio exercício fiscal de 1992.

R

A

Sobre essa questão, tenho para mim que, *a rigor*, essas despesas operacionais, admitindo-se a correção dos lançamentos contábeis dos referidos gastos perpetrados pela recorrente, seriam *indedutíveis*. Sucede que, assumindo-se a correção dos lançamentos contábeis da recorrente, tais despesas foram incorridas em 1992, *antes*, portanto, da instituição do regime de tributação da renda das pessoas jurídicas em bases universais (*exceto* quanto aos resultados auferidos em operações de *hedge*, nos termos do art. 6º do Decreto-lei 2.397/87 e do art. 63 da Lei 8.383/91).

Portanto, a essa época, vigia o regime da tributação em bases territoriais, com o que se tributava somente a renda, no caso, o lucro, proveniente de atividades exercidas no País (com a exceção já referida). Corolário é o de que as despesas incorridas no exterior eram *indedutíveis* na apuração do lucro tributável, pois estas em confronto com a receitas auferidas no exterior, conformam os lucros da pessoa jurídica domiciliada no País auferidos no exterior. A essa época, aliás, sejam os lucros auferidos diretamente no exterior pela pessoa jurídica domiciliada no País, sejam os lucros auferidos através de suas filiais, controladas e coligadas, não eram tributáveis no País.

Todavia, a fundamentação ou motivação ora expendida, *nem por via oblíqua*, vale dizer, *nem por vestígio*, foi suscitada pelo autuante para a glosa das despesas em comentário.

O *único fundamento* lançado pelo autuante para a glosa em questão foi o de que tais dispêndios se relacionam com despesas pré-operacionais, e, pois, *ativáveis*, para serem amortizáveis somente a partir do início das operações desse escritório. É o que consta no inciso I do Termo de Constatação nº 5 (fl. 15). A propósito, no referido inciso, que é o único lastro para a autuação em comentário, é dito textualmente pelo autuante: "*Sem perquirir a origem da documentação comprobatória apresentada e quanto aos requisitos previstos no art. 191 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 85.450 de 4/12/1980), tais dispêndios se relacionam de forma inequívoca, com despesa pré-operacionais, e portanto são ativáveis*".

Ora, as conclusões do autuante se pautaram exclusivamente em suas ilações, fazendo tabula rasa da documentação comprobatória apresentada pela recorrente.

O autuante não infirmou a documentação apresentada pela recorrente, muito menos instruiu o ato de lançamento com a coleta de elementos que informem a reprovação daquela documentação, e menos ainda com elementos que comprovem a inveracidade dos fatos registrados encimadas naquela documentação.

Mas, superado este ponto, e quanto à fundamentação de serem *indedutíveis* as despesas em dissídio, por corresponderem a despesas incorridas no exterior, em época em que a tributação não se dava em bases universais (com a exceção já indicada)?

Como disse, *nem por vestígio* essa fundamentação ou motivação é tangenciada pelo autuante.

Conseqüentemente, não vejo como negar provimento ao recurso sob essa motivação, pois tal negativa implicaria inevitável *substituição da atividade do autuante* (a chamada atividade administrativa ativa) pela atividade do órgão julgador (a chamada atividade administrativa judicante), o que é defeso no âmbito do procedimento e do processo administrativo fiscal, até porque isso implicaria a *impossibilidade de reação* da recorrente, isto é, a *supressão do direito de defesa e do contraditório* da recorrente.

RP

AK

Nessa ordem de juízo, dou provimento ao recurso sobre esta questão.

GLOSAS DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS:

REFERENTES A OBRIGAÇÕES ASSUMIDAS EM PERMUTA DE IMÓVEL E EM PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL

Precipito o exame da questão da variação monetária passiva relativa à permuta de imóvel, para, depois, analisar a referente à variação monetária passiva decorrente de contrato de promessa de venda e compra. Sucede que nem todo o valor da variação monetária passiva se relaciona com a permuta de imóvel; parcela dela corresponde a negócio jurídico de compra e venda de imóvel (nominada de promessa de venda e compra).

Em apertada síntese, a alegação da recorrente é a de que o reconhecimento em conta de despesa de variação monetária passiva de obrigação (de dar as unidades autônomas de edifício em condomínio, a ser construído) decorre da aplicação das regras de correção monetária do balanço da Lei 7.799/89 e do Decreto 332/91, de modo que, assim como o bem imóvel recebido em permuta sujeitou-se à correção monetária "ativa", por compor o estoque de bens imóveis do circulante, a correção monetária da obrigação, na forma de variação monetária passiva, é imperativa, conferido o efeito de neutralidade aos fatos econômicos. E que a obrigação deva ser objeto de variação monetária passiva isso decorre do fato de se cuidar de dívida de valor.

Já, o argumento do autuante, corroborado pelo decisório *a quo* é o de que, a bem ver, os valores de variação monetária passiva compõem o custo na realização de lucros futuros. E que essa é a interpretação dada pela I.N. 107/88.

Isso posto, reproduzo aqui os itens da I.N. 107/88 imediatamente pertinentes ao caso:

2.1.1 No caso de permuta sem pagamento de torna, as permutantes não terão resultado a apurar, uma vez que cada pessoa jurídica atribuirá ao bem que receber o mesmo valor contábil do bem baixado em sua escrituração.

(...)

2.2.1 No caso de permuta sem pagamento de torna, a permutante que alienar a unidade pronta observará as disposições da divisão de subitem 2.1.1. A permutante que prometer entregar unidade imobiliária a construir deverá considerar o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida.

(...)

3. Permuta entre pessoa jurídica e pessoa física

3.1 Na permuta entre pessoa jurídica e pessoa física, tendo por objeto unidades imobiliárias prontas, serão observadas as normas constantes das divisões do presente subitem.

3.1.1 No caso de permuta sem pagamento de torna, a pessoa jurídica observará o disposto na divisão de subitem 2.1.1. A

14

16

pessoa física não terá resultado a apurar e atribuirá como preço de alienação, da unidade dada em permuta, o mesmo valor apurado como custo da unidade adquirida, determinado com base no subitem 1.9.

(...)

3.2 Na permuta entre pessoa jurídica e pessoa física, tendo por objeto unidade imobiliária pronta, incluindo-se como tal, terreno para construção ou edificação, e unidade imobiliária a construir, serão observadas as normas constantes das divisões do presente subitem.

3.2.1 No caso de permuta sem pagamento de torna, a pessoa jurídica observará o disposto na divisão de subitem 2.2.1. A pessoa física na hipótese de alienação de unidade pronta, deverá observar o que a ela se referir na divisão de subitem 3.1.1. Caso prometa entregar unidade a construir, considerará o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida.

O fundamento e o raciocínio deduzidos pelo atuante e explicitados pelo órgão julgador de origem é o de que, como o custo da unidade adquirida integrará o custo de produção, e, como ordinariamente, nas vendas de unidades imobiliárias é possível o diferimento da tributação do lucro mediante a transferência dos custos incorridos e orçados para a conta de resultados de exercícios futuros (assim como a receita bruta da venda das unidades imobiliárias), a variação monetária em discussão deve compor tais custos, na apuração e realização dos lucros futuros.

Por sua vez, a recorrente alega que a obrigação de dar (as unidades autônomas de edifício a ser construído) é dívida de valor, e que, por conseguinte, como a unidade adquirida em permuta (o imóvel recebido em permuta) irá sujeitar-se à correção monetária ativa, conforme as regras da Lei 7.799/89 e do Decreto 332/91, a variação monetária da obrigação se impõe, e sua contrapartida deve ser reconhecida como despesa de variação monetária passiva.

Inicialmente, o que vislumbro aqui é que a obrigação de dar da permutante recorrente constitui dívida de valor. Não se cuida de dívida monetária “congelada”: a obrigação da permutante recorrente é de dar certas unidades autônomas, de edifício a ser construído, o que denota com clareza se tratar de dívida de valor, pois não se sabe de antemão qual o montante monetário que elas irão efetivamente representar.

Sendo, portanto, dívida de valor, a obrigação sói sofrer variação monetária tal como deve sofrer correção monetária o imóvel recebido em permuta, e que compõe o estoque de imóveis da permutante.

A questão, assim, é se a contrapartida daquela variação monetária pode ser registrada diretamente em conta de resultado, como despesa de variação monetária passiva, ou se deve compor o custo para apuração e realização de lucros futuros.

Note-se que os itens 2.2.1. e 3.2.1. da I.N. 107/88 não dispõem que, sendo a permuta sem torna, o permutante que deve dar a unidade imobiliária a construir deve apurar lucro. Isto é, tratando-se de permuta sem torna, permanece a disciplina de não apuração de lucro por nenhuma das permutantes. O que os itens 2.2.1. e 3.2.1. da I.N. 107/88 prevêm é que

PP

o imóvel *recebido* em permuta irá *compor os custos de produção* da permutante que deve entregar a unidade imobiliária a construir.

Ora, *se não se apura lucro, não há sentido* em se cogitar de incorporar a variação monetária da obrigação no custo das unidades imobiliárias a construir, *mediante* transferência desses custos para *resultados de exercícios futuros*, para a apuração de lucros futuros.

Nesse sentido, como o imóvel *recebido* em permuta, e que irá compor os custos de produção da permutante, enquanto mantido em estoque *deve ser objeto de correção monetária ativa* (e sua contrapartida, *receita de variação monetária ativa*), conforme a Lei 7.799/89 e o Decreto 332/91, a contrapartida da variação monetária da obrigação deve constituir *despesa de variação monetária passiva*. Dessa forma, assim como a correção monetária ativa irá afetar *positivamente* a apuração do lucro inflacionário, a variação monetária passiva, como redutora do lucro inflacionário, irá gerar o efeito neutralizador do elemento que concorre para acréscimo patrimonial (lucro inflacionário), no caso, da correção monetária ativa. Assim, na mesma medida em que há um elemento que concorre para o acréscimo patrimonial (lucro inflacionário), há um elemento que concorre para o decréscimo patrimonial (redução do lucro inflacionário).

Mais. Se a permutante recorrente já recebeu seu direito (o imóvel) e só tem a obrigação de dar (das unidades imobiliárias a construir), *ainda que fosse o caso de se apurar lucro*, este *não seria transferido para resultados de exercícios futuros*, conforme as I.N.'s SRF 87/79, 23/83 e 67/88, que regulamentam a apuração dos lucros de operações de compra e venda, incorporação e construção de imóveis.

Por essa ordem de razões e considerações, dou provimento ao recurso quanto à questão da variação monetária da obrigação decorrente da permuta imobiliária.

Passo ao exame da questão da variação monetária passiva registrada pela recorrente na promessa de compra e venda de imóvel.

Os valores de Cr\$ 4.056.000,00 e Cr\$ 4.267.250,00 foram registrados como variação monetária passiva da parcela de Cr\$ 32.500.000,00, prevista na alínea "b" da cláusula 1ª do Contrato Particular de Promessa de Venda e Compra e Outras Avencas (fls. 1.105 e 1.106).

Sobre essa variação monetária passiva nego provimento ao recurso, pois, como acusado no decisório *a quo*, o documento da ficha Razão de fl. 1.127 denuncia que o referido valor de Cr\$ 32.500.000,00 foi pago à vista, no dia 10/2, *não havendo como se registrar variação passiva* sobre tal valor em 28/2.

REFERENTES À CONTRIBUIÇÃO SOCIAL NÃO PAGA NO VENCIMENTO

A questão é se a atualização monetária de CSL com exigibilidade suspensa em razão de seu valor ser depositado judicialmente é dedutível ou não na determinação do lucro real. Sucede que o art. 44 da Lei 7.799/89, vigente no ano-calendário de 1992, dispunha:

Art. 44. A atualização monetária dos duodécimos ou quotas do imposto de renda, das prestações da contribuição social e do

Pl

imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido somente poderá ser deduzida na determinação do lucro real se o duodécimo, a quota, a prestação ou o imposto na fonte for pago até a data do vencimento.

Entendo que a atualização monetária do depósito judicial não deve constituir receita tributável do contribuinte, enquanto não houver o trânsito em julgado que lhe seja favorável ou por qualquer outro modo os recursos depositados sejam liberados para o contribuinte. Antes disso, a variação monetária dos recursos depositados não constitui renda disponível para o contribuinte - enquanto os recursos depositados estejam à disposição do juízo (disposição material).

Isso porque, embora os recursos depositados continue sendo um direito do depositante, como a disponibilidade material dos recursos depositados não é do depositante, pois estão à disposição do juízo - é a disponibilidade material que se encontra à disposição do juízo, e, portanto, constringida para o depositante (disponibilidade material) - enquanto os depósitos permanecerem sob indisponibilidade material do depositante, a variação monetária desses depósitos não aperfeiçoa renda nem rendimento disponível para ele (o depositante). Logo, durante a permanência da indisponibilidade material dos recursos depositados para o contribuinte depositante, a variação monetária por eles gerada não constitui receita realizada e tributável do contribuinte.

Por via reversa, a atualização ou variação monetária dos tributos, no caso, da CSL, com exigibilidade suspensa mesmo por depósito judicial, não encontra abrigo para dedução sob o manto do art. 44 da Lei 7.789/89. Na linha do que ficou deduzido, não pode ser outra, a meu ver, a exegese a ser extraída do citado comando legal.

Por conseguinte, nego provimento ao recurso sobre essa questão. Todavia, a recorrente alega ter reconhecido as receitas da variação monetária do depósito judicial, com o que pede subsidiariamente que tais receitas sejam subtraídas na determinação do lucro real, caso se mantenha a glosa da dedução das despesas de atualização monetária em discussão.

Vejo que a alegação da recorrente quanto ao reconhecimento das receitas da variação monetária do depósito judicial resta comprovada pelos documentos de fls. 1.298 a 1.303, 1.306 a 1.339 (fichas do Livro Razão e folhas do Livro Diário), ainda que acostados aos autos somente no recurso, de modo que se *devem expurgar tais receitas de variação monetária do depósito em juízo na determinação do lucro real*, em razão e na linha do que ficou deduzido.

Entendo também que, com o trânsito em julgado desfavorável à recorrente, e com a conversão em renda do valor depositado em juízo, todos os valores se tornam dedutíveis, assim como se for favorável o trânsito em julgado à recorrente, nesse momento, toda a variação monetária ativa se torna tributável.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO DE IMÓVEIS INCORPORADA AO CAPITAL

Duas seriam as questões controvertidas. Todavia, como ficou consignado no relatório, houve a apresentação de documentos junto com os memoriais, após a apresentação do recurso, com o que se abriu vistas à Procuradoria, que se manifestou contrariamente à instrução do presente processo com os referidos documentos.

Entendo que, na medida em que não se trata de lançamento por arbitramento (pois não há lançamento condicional) e nem de processo em que se discute pretensão do contribuinte (*i.e.*, de processo de restituição ou de compensação), desde que respeitado o direito ao contraditório da Fazenda, merecem ser juntados e apreciados os documentos em causa, em reverência ao princípio da verdade material ou do formalismo moderado. O princípio em questão deve se afinar com o da finalidade do processo, de modo a interditar a eternização do processo. No caso vertente, tudo isso se encontra atendido, com a concreção do contraditório.

Portanto, aceito a juntada dos documentos em comentário aos autos do processo.

Os documentos carreados com os memoriais procuram demonstrar que houve equívoco do contribuinte ao acentuar que um dos imóveis reavaliados era do ativo circulante (estoque), e que, a bem ver, o imóvel referido é do ativo imobilizado. Houve erro na identificação do imóvel, pois o reavaliado é o da Rua Pedro Taques nº 117, do imobilizado, e não o da Rua Pedro Taques nº 113, este, sim, do circulante.

Do exame dos documentos acostados, folhas do Livro Razão e do Livro Diário, e do Plano de Contas, e em cotejo com os laudos de reavaliação dos imóveis que instruíram a peça inaugural, bem como do suporte fático deduzido pelo autuante, constato o seguinte.

O imóvel reavaliado foi o da Rua Pedro Taques nº 117, que se encontrava ativado no imobilizado, e que o imóvel ativado no circulante é o da Rua Pedro Taques nº 113, o qual não foi objeto de reavaliação nem da controvérsia instaurada.

Dessarte, entendo que a matéria fática objetivada no auto de infração e discutida nos autos do presente processo se reserva a imóveis correspondentes ao ativo imobilizado da recorrente e que foram reavaliados.

A questão controvertida, por conseguinte, se limita à necessidade ou não da presença dos avaliadores na assembléia geral que deliberou pela incorporação ao capital, da reserva de reavaliação constituída por reavaliação de imóveis do ativo permanente da recorrida.

De início, observo que a reavaliação espontânea de bens se restringe a bens tangíveis do ativo permanente, conforme a regra contábil do item 13 do Pronunciamento IBRACON sobre reavaliação de ativos, aprovada pela Deliberação CVM 183/95. Embora seja regra prescrita para companhias abertas, como se cuida de norma técnica, trata-se de autêntica regra contábil. Isso tudo só reforça a disciplina legal tributária própria preceituada para as reavaliações espontâneas de bens do ativo permanente.

Cuida-se de fatos contábeis concretizadas antes da Lei 11.638/07, a qual, ao alterar o capítulo das Demonstrações Financeiras da Lei de S.A., restringiu a reavaliação espontânea de bens para hipóteses de mudança de controle societário com incorporação, fusão ou cisão, e eliminou a conta de reserva de reavaliação do patrimônio líquido. A Medida Provisória nº 449/08, por seu turno, alterou essa disposição, mantendo, contudo, a supressão da conta de reserva de reavaliação do patrimônio líquido. Ainda, a Medida Provisória nº 449/08 instituiu o chamado Regime Tributário de Transição (RTT), pelo qual, as alterações das regras contábeis processadas pela Lei 11.638/07 (inclusive as modificadas pela própria medida

10

20

provisória em questão) não terão efeitos tributários de IRPJ, CSL, PIS e COFINS até a superveniência de norma legal tributária em sentido contrário.

De todo modo, como disse, trata-se de fatos contábeis pretéritos à Lei 11.638/07.

O autuante entendeu que a capitalização do valor em reserva de reavaliação decorrente de nova avaliação de imóvel do permanente implica a tributação daquele valor, por não concorrer o requisito da presença dos avaliadores na assembléia que deliberou a incorporação do valor da reserva ao capital social, na forma do art. 8º, § 1º, da Lei de S.A. Entendimento esse endossado pelo órgão julgador de origem.

A lei tributária (arts. 35 e 36, do Decreto-lei 1.598/77 com as alterações do Decreto-lei 1.730/79) prevê que, nas reavaliações espontâneas de bens do ativo permanente, desde que sua contrapartida seja registrada em reserva de reavaliação, esse valor não será tributado nesse momento. Sua tributação é prevista quando e na medida em que os bens reavaliados sejam realizados contabilmente, o que corresponde também ao momento e ao quantum da realização contábil da reserva de reavaliação.

Com isso, a lei tributária conforma a *neutralidade fiscal* dos procedimentos de reavaliação de bens do permanente, pois, à realização dos bens reavaliados, ordinariamente, corresponde sua dedutibilidade, a qual será neutralizada com a tributação, na mesma medida, da parcela reavaliada (mais-valia).

A mesma lei tributária, contudo, previa que, mesmo não sendo efetivamente realizada a reserva de reavaliação, se seu valor fosse incorporado ao capital social, o valor da reserva capitalizado deveria ser tributado nesse momento.

Diz-se *previa*, pois, a partir de 1º/01/00, com a vigência do art. 4º da Lei 9.959/00, a tributação do valor em reserva de reavaliação só se dá na efetiva realização desta.

Sucedo que, como o diferimento da tributação era uma faculdade, a nova norma legal quis restringir a possibilidade de se abaterem prejuízos fiscais com o oferecimento à tributação da reserva mesmo não tendo sido ela realizada.

Todavia, mesmo antes da vigência do art. 4º da Lei 9.959/00, a lei tributária (Decreto-lei 1.978/82) prevê algumas hipóteses em que o valor em reserva de reavaliação não é tributado no momento em que ele é incorporado ao capital social, desde que atendidos certos requisitos. Entre essas hipóteses, figura a de reavaliação de bem imóvel do ativo permanente.

Dispõe o art. 3º do Decreto-lei 1.978/82 (reproduzido atualmente nos arts. 436 e 437, do RIR/99):

Art 3º. A incorporação ao capital da reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento de valor de bens imóveis integrantes do ativo permanente, em virtude de nova avaliação com base em laudo nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada na determinação do lucro real.

§ 1º O valor da reavaliação incorporado ao capital na forma deste artigo será:

R

A

a) registrado em subconta distinta da que registra o valor original do bem corrigido monetariamente;

b) computado na determinação do lucro real de acordo com o disposto na letra b do § 1º do artigo 35 ou letras a, c e d do parágrafo único do artigo 36 do Decreto-lei n° 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com a redação dada pelos itens VI e VII do artigo 1º do Decreto-lei n° 1.730, de 17 de dezembro de 1979.

§ 2º. Na companhia aberta, a aplicação do disposto no caput deste artigo fica condicionada à observância do disposto no § 1º do artigo 167 da Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 3º. Aos aumentos de capital efetuados com utilização da reserva de que trata este artigo aplicam-se as normas do artigo 63 do Decreto-lei n° 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

§ 4º. O Ministro da Fazenda poderá expedir atos normativos necessários à execução do disposto neste artigo.

Veja-se a dicção do art. 8º da Lei de S.A.:

Art. 8º. A avaliação dos bens será feita por 3 (três) peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembléia-geral dos subscritores, convocada pela imprensa e presidida por um dos fundadores, instalando-se em primeira convocação com a presença de subscritores que representem metade, pelo menos, do capital social, e em segunda convocação com qualquer número.

§ 1º. Os peritos ou a empresa avaliadora deverão apresentar laudo fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruído com os documentos relativos aos bens avaliados, e estarão presentes à assembléia que conhecer do laudo, a fim de prestarem as informações que lhes forem solicitadas.

§ 2º. Se o subscritor aceitar o valor aprovado pela assembléia, os bens incorporar-se-ão ao patrimônio da companhia, competindo aos primeiros diretores cumprir as formalidades necessárias à respectiva transmissão.

§ 3º. Se a assembléia não aprovar a avaliação, ou o subscritor não aceitar a avaliação aprovada, ficará sem efeito o projeto de constituição da companhia.

§ 4º. Os bens não poderão ser incorporados ao patrimônio da companhia por valor acima do que lhes tiver dado o subscritor.

§ 5º. Aplica-se à assembléia referida neste artigo o disposto nos §§ 1º e 2º do artigo 115.

§ 6º. Os avaliadores e o subscritor responderão perante a companhia, os acionistas e terceiros, pelos danos que lhes causarem por culpa ou dolo na avaliação dos bens, sem prejuízo da responsabilidade penal em que tenham incorrido; no caso de

pp

bens em condomínio, a responsabilidade dos subscritores é solidária.

Tenho para mim que o fundamental para a incidência da regra da não tributação do valor em reserva de reavaliação capitalizado, nos termos do art. 3º do Decreto-lei 1.978/82, é a *condicio juris* de o valor da reavaliação estar *fundado em laudo elaborado por três peritos ou por empresa especializada, na conformidade do art. 8º da Lei de S.A.*

Significa dizer, *não vejo* a presença dos peritos ou da empresa especializada na deliberação assemblear para capitalização da reserva de reavaliação como "*condição legal*" para a aplicação da regra do art. 3º do Decreto-lei 1.978/82.

O art. 3º, *caput*, do Decreto-lei 1.978/82 fala expressamente em nova avaliação (reavaliação) dos bens imóveis do permanente com base em laudo nos termos do art. 8º da Lei de S.A., para que a incorporação da reserva de reavaliação ao capital social não seja tributada nesse momento.

O preceito *não diz* sobre a presença dos avaliadores na assembléia deliberativa da incorporação da reserva de reavaliação ao capital social, nos termos do art. 8º da Lei de S.A.

E não diz por uma razão clara: o que a lei tributária quer e exige para o tratamento fiscal previsto é que a reserva de reavaliação seja constituída com base em reavaliação fundada em laudo nos termos do art. 8º da Lei de S.A.

Importa é que o laudo seja elaborado e com base no art. 8º da Lei de S.A. A incorporação da reserva de reavaliação ao capital social pode-se dar inclusive tempos após a constituição da reserva. O sentido é o de que a reavaliação (momento que pode ser distinto ao da incorporação da reserva ao capital) seja feita com base em laudo. Mas que laudo? Laudo nos termos do art. 8º da Lei de S.A. A presença ou não dos avaliadores na assembléia que delibera a capitalização da reserva não se coloca *nem no sentido lógico, nem no sentido finalístico, nem no sentido literal* do art. 3º, *caput*, do Decreto-lei 1.978/82.

Aliás, a meu ver, o próprio RIR corrobora esse entendimento, ao interpretar o art. 35, *caput*, do Decreto-lei 1.598/77 com a redação do Decreto-lei 1.730/79, que dispõe sobre as reavaliações espontâneas de bens do ativo permanente em geral. Preceitua o art. 35, *caput*, do Decreto-lei 1.598/77:

Art. 35. A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

Note-se a interpretação dada pelo art. 434, § 1º, do RIR/99 (art. 382, § 1º, do RIR/94):

Art. 434. A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404, de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva

14

de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VI).

§ 1º. O laudo que servir de base ao registro de reavaliação de bens deve identificar os bens reavaliados pela conta em que estão escriturados e indicar as datas da aquisição e das modificações no seu custo original.

Por outro lado, observo que o autuante não questionou sobre a validade nem sobre a existência do laudo de avaliação. Questionou e acusou somente a não presença dos avaliadores na assembléia deliberativa da capitalização da reserva de reavaliação.

Não obstante, a recorrente carrou aos autos, junto com a impugnação, documentos comprobatórios do laudo elaborado por empresa especializada, conforme fls. 1.153 a 1.180.

Dessa forma, e sob a ordem dessas considerações, dou provimento ao recurso quanto à não tributação do valor incorporado ao capital social de reserva de reavaliação relativa ao imóvel do ativo permanente da recorrente.


CSL

Em relação à exigência de CSL, verto os mesmos juízos consagrados para as questões enfrentadas quanto ao IRPJ.

Em suma, por todas as razões deduzidas, e sob essa ordem de considerações, dou provimento ao recurso para afastar a exigência sobre o valor da reserva de reavaliação de imóveis capitalizado e para afastar as exigências sobre as seguintes glosas: de dispêndios com assistência técnica de obras, obras em estudo e concorrência; de gastos com implantação de escritório no exterior; de variação monetária passiva referente a obrigações assumidas em permuta de imóvel; e de variação monetária passiva sobre CSL não paga no vencimento. Nego provimento ao recurso quanto à glosa de variação monetária passiva relativa à promessa de compra e venda de imóvel.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 13 de maio de 2009


MARCOS TAKATA

Voto Vencedor

Conselheira – ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, Redatora-Designada.

O voto vencedor diz respeito apenas à discussão sobre a dedutibilidade, na determinação do lucro real, das variações monetárias passivas da CSLL depositada judicialmente.

Do voto vencido concordo com a conclusão do relator de que a variação monetária da CSLL, com exigibilidade suspensa, mesmo por depósito judicial, não encontra abrigo para dedução sob o manto do art. 44 da Lei 7.789/89 (transcrito no voto vencido), porém discordo em relação a dar provimento ao recurso quanto a essa matéria justificado no fato da contribuinte ter reconhecido as receitas da variação monetária do depósito judicial, isto porque, o texto da lei é claro, ou seja, a dedutibilidade somente alcança a atualização monetária se o tributo for pago até à data do vencimento.

Nestes termos, oriento meu voto para negar provimento em relação a essa matéria.

Sala das Sessões - DF, em 13 de maio de 2009.

ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA





MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - PRIMEIRA SEÇÃO

Processo n° : 13808.005209/96-13
Acórdão n° : 1401-00.037

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial n° 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 19 de março de 2010

Maristela de Sousa Rodrigues
Maristela de Sousa Rodrigues - Secretária da Câmara

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:
Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- apenas com ciência;
- com Recurso Especial;
- com Embargos de Declaração.